

Relazione di: Matteo Cabiddu

Corso di Diritto Tributario - Prof. Filippo Rau

IRES

Imposta sul Reddito Delle Società

L'IRES ha come presupposto il possesso di redditi d'impresa e si ottiene applicando a questi redditi un'aliquota proporzionale attualmente pari al 24% (art.77 del TUIR). I soggetti passivi di questa imposta sono:

- Le società di mutua assicurazione, le società cooperative e le società di capitali residenti nel territorio italiano;
- Gli enti commerciali, cioè gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- Gli enti non commerciali, cioè gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- Qualsiasi tipo di società, con o senza personalità giuridica (compresi i trust), non residente nel territorio italiano;

Si considera residente la società o l'ente che per la maggior parte del periodo d'imposta ha nel territorio italiano anche solo uno dei seguenti elementi:

- **La sede legale**, stabilita dall'atto costitutivo;
- **La sede amministrativa**, cioè il luogo nel quale gli amministratori esercitano l'attività di direzione della società o dell'ente;

L'IRES è stata introdotta dal legislatore italiano per adeguare il regime fiscale delle imprese e dei capitali alla situazione della maggior parte degli altri Paesi dell'Unione Europea, in un'ottica di modernizzazione, e ha preso il posto dell'IRPEG, l'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche. L'aliquota di imposta è cambiata nel tempo con una certa frequenza: adesso, è pari al 24%, ma tra il

2008 e il 2016 è stata del 27.5%, e tra il 2004 e il 2007 era al 33%. Ai tempi dell'IRPEG, invece, era del 37% nel 2000, del 36% nel 2001 e nel 2002 e del 34% nel 2003.

Soggetti titolari del reddito di impresa

Possono essere titolari di reddito di impresa i seguenti soggetti:

- **Le persone fisiche:** limitatamente ai redditi prodotti dall'esercizio di attività commerciali. Il reddito di impresa delle persone fisiche, assieme alle altre categorie di reddito (reddito da lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo ecc.) viene tassato dall'**imposta sulle persone fisiche – IRPEF**;
- **Le società commerciali di persone (snc e sas):** il reddito di impresa prodotta da queste società viene attribuito per “trasparenza” ai soci;
- **Le società di capitali e gli enti commerciali:** questi soggetti producono in ogni caso reddito di impresa che viene tassato dall'**imposta sul reddito delle società – IRES**;
- **Gli enti non commerciali:** limitatamente ai redditi prodotti dall'esercizio di attività commerciali. Il reddito di impresa degli enti non commerciali, assieme alle altre categorie di reddito (reddito da lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo ecc.) viene tassato dall'**imposta sul reddito delle società - IRES**;

Norme generali reddito imponibile IRES

Le norme generali, di seguito riportate, regolano la determinazione del reddito d'impresa (previste all'art.109 del TUIR):

- **COMPETENZA**
- **CERTEZZA E DETERMINABILITÀ**
- **IMPUTAZIONE E CONTO ECONOMICO**
- **INERENZA**

Competenza: I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme non dispongono diversamente, e concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza.

Il principio di competenza prevede che le componenti positive e negative di reddito concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di maturazione ovvero quando si perfezionano le operazioni da cui derivano. Il principio di competenza si distingue dal principio di cassa che invece fa riferimento al momento del pagamento o dell'incasso.

Sono previste le seguenti tassative deroghe al principio di competenza (con conseguente applicazione del principio di cassa):

- compensi spettante agli amministratori
- percezione dei dividendi in società ed enti soggetti ad IRES
- interessi di mora sia attivi che passivi
- imposte pagate nell'anno diverse da quelli sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa
- contributi associativi e sindacali
- contributi in conto capitale
- compensi agli amministratori, ai promotori ed ai soci fondatori
- proventi derivanti dalla partecipazione a fondi di investimento

Il principio di competenza è inderogabile: Il contribuente che viola il principio di competenza può solo rettificare la dichiarazione di quel periodo d'imposta e nei limiti tassativamente indicati, ma non usufruire della dichiarazione del periodo d'imposta successivo.

Certezza e determinabilità: I ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Tale principio, limita quello della competenza nel senso che, ai fini della determinazione del reddito di impresa, vengono esclusi dal computo i componenti di reddito solo stimati, i quali, diversamente, rilevano ai fini del bilancio civilistico se attendibili. Pertanto, i componenti positivi e negativi di reddito stimati vengono esclusi nella determinazione del reddito imponibile, e sono rilevabili se e solo nell'esercizio in cui diventano certi ed oggettivamente determinabili.

Imputazione al Conto Economico (art.109, comma 4, TUIR): Le componenti negative di reddito sono deducibili solo se e nella misura in cui sono imputate a conto economico. Tuttavia, vi sono delle eccezioni:

- La deducibilità fiscale di determinati è prevista da disposizioni di legge, anche se tali costi non sono imputati a conto economico;
- determinati componenti negativi di reddito siano stati legittimamente imputati in un esercizio precedente. Si tratta di quei costi la cui imputazione avviene al momento del pagamento come, ad es., il compenso corrisposti agli amministratori;
- Le spese e altri oneri siano afferenti ricavi e altri elementi che concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi;

Inerenza (art.109, comma 5, TUIR): Le spese, gli oneri e tutti gli elementi di costo sono deducibili solo se hanno un collegamento significativo con l'attività dell'impresa, e nella misura in cui si riferiscono a ricavi o altri proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa. Pertanto, per la deducibilità dei costi è sufficiente che gli stessi siano inerenti all'attività di impresa nel complesso e non, quindi, ad uno specifico componente positivo di reddito. La deducibilità è connessa alla sfera imprenditoriale ed è volta ad escludere tutto ciò che esula dalla finalità imprenditoriale.

Norme generali sulle valutazioni

Gli elementi che caratterizzano le regole di valutazione in ambito fiscale sono i seguenti:

- Valore fiscale dei beni dei beni d'impresa: consiste nel costo sostenuto (cosiddetto costo fiscale) comprensivo di oneri accessori di diretta imputazione o rivalutazioni, ed al netto delle quote di ammortamento e delle svalutazioni fiscalmente ammesse;
- Principio di continuità dei valori fiscali nel tempo: i criteri di attribuzione dei valori devono essere costanti negli esercizi (ad es. il criterio di valorizzazione delle rimanenze). In caso di variazione è necessario che il contribuente informi preventivamente l'Amministrazione Finanziaria;
- Valore normale (art.9 del Testo Unico): rappresenta il criterio/valore per determinare costo dei beni – servizi in natura. Per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo, al netto dell'Iva, mediamente praticato:

1. per i beni e servizi della stessa specie o similari.
2. in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione.
3. nel tempo e nel luogo in cui i beni e servizi sono stati acquistati o prestati.

La determinazione del reddito imponibile IRES e dell'IRES corrente

(art.83 TUIR) Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto Economico relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni.

(+/-) Utile/Perdita

(+) Variazioni in aumento

(-) Variazioni in diminuzione

(-) Perdite fiscali di esercizi precedenti

(=) Reddito imponibile IRES

IRES corrente= Reddito imponibile IRES x Aliquota IRES